

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº.: 14052.004962/93-37
RECURSO Nº. : 109.702
MATÉRIA : IRPJ e OUTROS- EXS.: 1990 A 1992
RECORRENTE : SANTA THEREZINHA ATACADISTA DE ARMARINHOS LTDA.
RECORRIDA : DRJ em BRASÍLIA - DF
SESSÃO DE : 15 de maio de 1996
ACÓRDÃO Nº. : 103-17.419

IRPJ - ARBITRAMENTO DOS LUCROS - Comprovada a inexistência de escrituração comercial/fiscal, não apresentada ao Fisco sob a alegação de ter extraviada, impõe-se o arbitramento dos lucros como única forma, legalmente válida, de se determinar com segurança a base de cálculo do imposto.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

IRRF e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL -a solução dada ao litígio principal, que manteve o arbitramento dos lucros em relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se aos litígios decorrentes ou reflexos relativos ao Imposto de Renda Retido na Fonte e à Contribuição Social sobre o Lucro

PIS/FATURAMENTO - Face à Resolução nº 49/95, expedida pelo Senado Federal, tornou-se ilegítima a exigência da contribuição ao PIS com fulcro nos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, de 1.988, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

FINSOCIAL - Indevida a exigência desta contribuição na alíquota superior a 0,5% (meio por cento), para fatos geradores ocorridos a partir de setembro de 1.989.

COFINS - Legítima sua exigência com base na Lei Complementar nº 70/91, cuja constitucionalidade foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal.

JUROS DE MORA - TRD - Indevida a cobrança de juros de mora com base na Taxa Referencial Diária, no período de fevereiro a julho de 1991, por força do disposto no artigo 101 do CTN e no § 4º. do artigo 1º. da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, uma vez que a Lei nº 8.218/91 vigorou a partir de agosto/91.

Preliminar rejeitada - Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SANTA THEREZINHA ATACADISTA DE ARMARINHOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em REJEITAR a preliminar suscitada e, no



mérito, DAR provimento parcial ao recurso para: excluir a exigência da contribuição ao PIS/Faturamento; reduzir a alíquota aplicável à contribuição ao FINSOCIAL/Faturamento para 0,5% (meio por cento); e excluir a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE E RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 JAN 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Otto Cristiano de Oliveira Glasner, Vilson Biadola, Sandra Maria Dias Nunes, Márcio Machado Caldeira, Márcia Maria Lória Meira e Victor Luís de Salles Freire.



RECURSO Nº.: 109.702

RECORRENTE : SANTA THEREZINHA ATACADISTA DE ARMARINHOS LTDA.

RELATÓRIO

SANTA THEREZINHA ATACADISTA DE ARMARINHOS LTDA, contribuinte inscrita no C.G.C. sob nº.24.941.619/0001-69, recorre da decisão de primeira instância proferida pela Senhora Delegada da Receita Federal de Julgamento em Brasília - DF, que julgou procedente as exigências tributárias consubstanciadas nos autos de infração e seus demonstrativos de fls. 01 a 73 e "termo de encerramento de fiscalização" de fls. 446 a 455.

As irregularidades imputadas à recorrente bem como o desenvolvimento dos trabalhos fiscais, foram sintetizados no relatório da decisão recorrida, o qual adoto, na íntegra, como parte inicial deste relatório, *in verbis*:

"Contra a empresa acima identificada foram lavrados os autos de infração a fl. 01/60, Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Imposto de Renda Retido na Fonte, Contribuição Social sobre o Lucro, Programa de Integração Social - PIS, Fundo de Investimento Social - Finsocial, e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, relativos aos exercícios de 1990 a 1992, anos base de 1989 a 1991 e ano calendário de 1992, meses de janeiro a setembro, decorrente de arbitramento do lucro neste período, tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar livros e documentos de sua escrita, fl.75, alegou extravio, sem apresentar nenhuma justificativa, conforme resposta do sócio da empresa, Sr. Sulivam Pedro Covre, fl. 77, e, também pelo fato da fiscalização não ter encontrado na empresa elementos suficientes para a apuração do lucro real, por ocasião da operação realizada no início da ação fiscal. Nesta operação não foram localizados os livros contábeis e fiscais, tendo sido apreendidos apenas boletins de Caixa "Caixa 2", listagem de vendas e algumas notas fiscais de vendas.

Os lançamentos da Contribuição Social sobre o lucro e do PIS/Faturamento, abrange o ano-calendário 1993, meses de janeiro a julho.

A presente ação fiscal decorre do fato desta empresa ter praticado as mesmas irregularidades da empresa Santa Therezinha Atacadista de Alimentos Ltda., pertencentes aos mesmos sócios, ou seja, deixou de recolher o imposto de renda e todas as contribuições, e, também não cumpriu as obrigações acessórias, relativas a escrituração e guarda dos livros obrigatórios, bem como a não apresentação da declaração de rendimentos, além da prática de atos que, em tese, caracterizam dolo, fraude e conluio.

A autorização para o arbitramento, encontra-se a fl. 74, abrange somente os meses de em que foi possível a apuração de receita, através dos seguintes documentos fiscais: boletins de Caixa 'Caixa 2', listagem de vendas e notas fiscais de vendas, apreendidos na empresa, fl. 140/378; notas fiscais de vendas de mercadorias, fornecidas pela Secretaria de Fazenda e Planejamento do Governo do



Distrito Federal, fl. 121/139; receitas financeiras, obtidas através de circularização bancária e do sistema IRF on-line da Secretaria da Receita Federal, fl. 379/445.

A fiscalização realizou um trabalho de pesquisa e investigação, com a finalidade de identificação dos reais proprietários da empresa, para efeito de imputação da responsabilidade tributária e aplicação das demais penalidades cabíveis, pois através da Primeira Alteração Contratual, datada de 28.12.88, os sócios Sr. Sulivam Pedro Covre, Sr. Celso Felício Covre e o Sr. Célio José Covre, promoveram de forma fictícia a transferência de suas quotas de capital da sociedade para pessoas de reduzida capacidade econômica e discernimento, "sócios laranjas", Sr. Roberto de Souza Rocha e Sr. Jadir de Souza Rocha.

O teor da pesquisa encontra-se a fl. 448/454, termo de encerramento, onde a fiscalização concluiu que: o ato de transferência da empresa, formalizado pela 1ª alteração contratual, fl. 81/82, tornou-se nulo, de fato e de direito, por reunir todas as provas materiais necessária para caracterizar, a prática de dolo, fraude e conluio, com a finalidade de fraudar a Fazenda Nacional, ensejando assim, além da responsabilidade tributária aos verdadeiros proprietários da empresa, Sulivam Pedro Covre, Celso Felício Covre e Célio José Covre, a aplicação das demais penalidades cabíveis.

Síntese das diligências realizadas pela fiscalização:

- a primeira e alteração contratual apresenta indícios de dolo, fraude e conluio;

- os sócios admitidos nunca residiram nos endereços constantes da 1ª alteração contratual, fl. 90;

- o endereço constante na procuração pública lavrada em 15.08.89, Avenida das Vitórias nº 35, Vitória - ES, como sendo do Sr. Roberto de Souza Rocha, nunca existiu naquela cidade, fl. 91;

- na cidade de São João Evangelista -MG, verdadeiro endereço dos supostos sócios, Sr. Roberto de Souza Rocha e Sr. Jadir de Souza Rocha, estes declararam que: não conhecem e nunca ouviram falar do Sr. Antônio de Sena Filho, tido como procurador da empresa; trabalham na prefeitura de São João Evangelista, com vínculo empregatício, desde o ano de 1985, onde sempre perceberam um salário mínimo por mês; possuem os seguintes bens: uma casa residencial financiada pela COHAB - MG e uma bicicleta Monark (Sr. Roberto), um lote urbano de 120 m (Sr. Jadir); nunca apresentaram declaração de rendimentos por estarem desobrigados, nunca residiram e nem conhecem a cidade de Brasília e sua cidades satélites; não conhecem a cidade de Vitória - ES; nas datas que teriam assinado documentos em Brasília - DF, encontravam-se na cidade de São João Evangelista - MG, ou fora da cidade, mas dentro do Estado de Minas Gerais, a serviço da prefeitura; nunca foram proprietários de nenhuma empresa no território Nacional, e não conhecem as empresas Santa Therezinha Atacadista de Alimentos Ltda., Santa Therezinha Atacadista de Açúcar Ltda. e Santa Therezinha Atacadista de Armarinhos Ltda.; não assinaram contratos sociais e alterações contratuais das referidas empresas e nem procurações, e não reconhecem as assinaturas constantes desses documentos; afirmam que as assinaturas são falsas; declaram que forneceram cópias de suas



carteiras de identidade e dos CPFs ao seu primo Eli, residente em Brasília, e acham que esta foi a causa de seus nomes aparecerem nos referidos documentos;

- o exame grafotécnico realizado pelo Instituto Nacional de Criminalística do Departamento de Polícia Federal, constatou que as assinaturas constantes da alteração contratual e procuração são falsas, conforme laudo de exame Documentoscópico (grafotécnicos), fl. 103/106;

- fatos que comprovam a direção e administração da empresa: os boletins de Caixa 'Caixa 2', apreendidos na empresa, foram assinados pelo Sr. Célio José Covre em datas posteriores a alteração contratual de 21.12.88, em que as cotas foram transferidas para os Srs. Roberto de Souza Rocha e Jadir de Souza Rocha, fl. 180, 186/377; a movimentação bancária é exercida pelo sócio Célio José Covre, conforme fichas de assinaturas junto ao Banco Geral do Comércio S/A, Banco Bamerindus do Brasil S/A, Banco Safra S/A e Citibank S/A. Na ficha junto ao Banco Geral do Comércio S/A, datada de 16.08.89, constam os nomes dos Srs. Sulivam Pedro Covre, Celso Felício Covre e Célio José Covre como sócios gerentes, fl.109/116; a Santa Therezinha Atacadista de Armarinhos S.A. foi representada pelo Sr. Célio José Covre, no contrato de comodato, datado de 30.12.91, firmado com a Sanbra - Sociedade Algodoeira do Nordeste Brasileiro S.A., fl. 117/119.;

- relação de bens dos três sócios, localizados no D.F., fl. 451/454.

O crédito tributário foi apurado com base nos seguintes dispositivos legais:

- Imposto de Renda Pessoa Jurídica - artigos 157, § 1º, 159, 160, 161 incisos I a IV, 167, 172,173, incisos I a III, 174, § 1º, 399, inciso I, 400, § 1º e 4º, todos do RIR780, art. 38, § 1º e 41, § 1º, da Lei 8.383/91 e IN 108/80;

- Imposto de Renda Retido na Fonte - art. 41, § 2º, da Lei nº 8.383/91;

- Contribuição Social sobre o Lucro - art. 1º ao 4º da Lei 7.689/88, art. 2º, § único da Lei 7.856/89, art. 42 da Lei 7.799/89, art. 41, § 1º da Lei 8.383/91, art. 38, § 1º e 2º e art. 39, da Lei nº 8.541/92;

- Programa de Integração Social - PIS - art. 3º, alínea "b", da Lei Complementar 770, c/c art. 1º, § único da Lei Complementar 1773, e art. 1º do Decreto-lei 2.445/88 c/c art. 1º do Decreto-lei 2.449/88;

- Fundo de Investimento Social - Finsocial - art. 1º, § 1º, do Decreto-lei 1.940/82, art. 16, 80 e 83, do Regulamento do Finsocial, aprovado pelo Decreto nº 92.698/86, art. 28, da Lei 7.738/89, art. 7º da Lei 7.787/89, art. 1º da Lei 7.894/89 e art. 1º da Lei nº 8.147/91;

- Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins - artigos 1º, 2º, 3º, 4º e 5º da Lei Complementar nº 70/91.

Regularmente notificada do lançamento apresenta, tempestivamente, a impugnação dos autos de infração, fls. 457/469, desprovida de quaisquer elementos de provas, onde preliminarmente insurge-se contra "Operações" de fiscalização, diz ter



sido sucedida pela empresa Comercial de Alimentos Ativo Ltda, e que nesta condição a sujeição passiva das obrigações tributárias da autuada é da sucessora. Contesta o mérito do lançamento com os seguintes argumentos, em síntese:

- irresigna-se contra a posição da fiscalização em arbitrar o lucro, visto que o lançamento é competência vinculada e não discricionária, é um dever legal. Portanto, ao pretender constituir o crédito mediante o exercício de competência discricionária o agente público incorreu em falta grave, implicando em nulidade absoluta do procedimento;

- o extravio de livros não é suficiente para o arbitramento da base de cálculo do imposto, visto que a própria fiscalização admite que assim agiu utilizando-se dos lançamentos do ICMS;

- todas as notas fiscais de entrada e de saída estavam à disposição da fiscalização, inclusive foram objeto de apreensão pela fiscalização do DF para conferência do ICMS. A fiscalização poderia ter aproveitado esses dados para apurar o lucro real;

- a empresa tem por objetivo o comércio atacadista, sendo a margem de lucro em torno de 2%, portanto, indevido e confiscatório o arbitramento;

- não foram considerados os recolhimentos feitos.

Dando continuidade a sua defesa faz uma vasta explanação sobre a inconstitucionalidade das Leis e Decretos-leis utilizados para a atualização do crédito tributário, mais especificamente as que tratam da correção monetária/conversão para cruzeiro pelo BTNF e Taxa Referencial Diária - TRD acumulada.

Em relação aos autos de infração decorrentes, reitera as razões expendidas na defesa do auto de infração do imposto de renda pessoa jurídica, e faz as seguintes considerações, em síntese:

- COFINS - 'a incidência desse tributo não segue o regime de competência, mas efetivamente o de caixa. Assim, para lançá-lo deve a autoridade provar o efetivo ingresso de recursos. Não incide, por exemplo, nas vendas canceladas e naquelas em que inadimpliu o comprador. O lançamento praticado pela fiscalização tomou em consideração apenas dados referente à saída de mercadorias'. "Não foi considerado o valor das importâncias já recolhidas a esse título";

- FINSOCIAL - reitera os argumentos do IRPJ e COFINS (ingresso de dinheiro não comprovado pela fiscalização). Foi aplicada a alíquota de 2%, quando o STF determinou que a alíquota aplicável é de 0,5%, por ser inconstitucional as alterações para maior. Também, não foram considerados os recolhimento feitos;

- PIS - é nula a pretensão fiscal, por ignorar a decisão do S.T.F. que decretou a inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs. 2.445/88 e 2.449/88, editados em desacordo com a constituição de 1988, volvendo o sistema do PIS ao determinado pela Lei Complementar nº 7;

- Contribuição Social sobre o Lucro - esse tributo incide sobre o lucro bruto, sendo imprescindível o levantamento real do resultado a fim de apurar a base de cálculo. Não se poderia tolerar o arbitramento da base de cálculo pelas mesmas razões articuladas quanto ao auto de infração do imposto de renda;



- Imposto de Renda Retido na Fonte - A tributação foi feita por presunção, visto que não existe prova concreta da ocorrência do fato gerador, pois somente é devido se ocorrer a distribuição de rendimentos. Em vários julgados o S.T.F. e demais Tribunais Superiores reconhecem ser inconstitucional exigir imposto de renda sobre fato que não represente concretamente um acréscimo patrimonial.”.

A autuada finalizou sua impugnação requerendo a insubsistência dos autos de infrações.

Decisão de primeira instância, fls. 471 a 479, julgou procedente a exigência tributária sob os fundamentos consignados na seguinte ementa:

**“IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL -
NULIDADE**

No contencioso administrativo fiscal da União as hipóteses de nulidade são aquelas elencadas no art. 59, inciso I e II, do Decreto 70.235/72. Quaisquer outras irregularidades, incorreções ou omissões não importam em nulidade e devem ser sanadas quando resultarem em prejuízo ao sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

ARBITRAMENTO DO LUCRO

A inexistência de escrituração contábil e fiscal em consonância com a legislação de regência, inviabiliza a tributação com base no lucro real e autoriza o arbitramento dos lucros, como única modalidade restante para se determinar a base de cálculo do lançamento tributário.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Imposto de renda retido na fonte, contribuição social sobre o lucro, programa de integração social, fundo de investimento social-finsocial e contribuição para o financiamento da seguridade social-cofins. Mantém-se o lançamento relativo ao ano-calendário 1992, meses de janeiro a maio.

O decidido em relação ao lançamento do imposto de renda, em consequência da relação de causa e efeito existente entre as matérias litigadas, aplica-se por inteiro aos procedimentos que lhe sejam decorrentes.

Impugnação indeferida”

Cientificada da decisão em 08.11.94, segundo “A.R.” de fls. irresignada, a contribuinte interpôs recurso voluntário, fls. 485 a 512, em 08.12.94 485 verso.

Estruturou sua defesa nos seguintes itens, argumentando em sír



- A DECISÃO A QUO: apresentou impugnação fiscal deduzindo articuladamente, todos os seus argumentos jurídicos de modo a afastar a pretensão fiscal por absoluta injuridicidade. Inobstante, a digna autoridade julgadora decidiu manter na íntegra o lançamento, sem examinar todos os argumentos jurídico deduzidos;

- A BASE FÁTICA - CONSIDERAÇÕES INICIAIS: neste item, ratifica as razões expendidas na impugnação, aduzindo, em resumo, que o fato narrado pela fiscalização caracteriza a hipótese prevista no CTN como sucessão tributária da Santa Therezinha Atacadista de Alimentos Ltda. pela Comercial de Alimentos Ativo Ltda.; havendo sucessão tributária sujeição passiva das obrigações tributárias da pessoa jurídica extinta (sucedida) é assumida pela nova pessoa jurídica (sucessora), inclusive quanto à legitimidade para se defender em procedimento administrativo fiscal; a sucessão tributária dá meios à Fazenda Pública de demandar a cobrança de seus créditos tributários contra a sucessora, desde que legítimos; caracterizada a sucessão, é prematuro a autoridade administrativa, imputar à recorrente a prática de sonegação fiscal; a fiscalização transborda de sua competência para lançar tributos, pretendendo fazer o controle da legalidade de alterações societárias, as quais gozam de presunção de validade até decisão judicial desconstitutiva; é improcedente a alegação de terem sido essas alterações praticadas dolosamente com o fim de não pagar tributo, tendo remanescido a pretensão fiscal contra a sucessora;

- O ÔNUS DA PROVA DE FATO NEGATIVO: a autoridade fiscal alega que o arbitramento do lucro deve ser mantido, posto que o ônus da prova para apurar as supostas irregularidades que teriam sido cometidas caberia à própria empresa, vez que não encontrarem elementos suficientes para a apuração do lucro real; destarte, as irregularidades apontadas pela fiscalização não foram demonstrada, tentando o Fisco inverter o ônus da prova para a empresa, subvertendo o devido processo legal na medida em que exige a famigerada "prova diabólica" - prova de fato negativo; para que o ato administrativo goze da presunção de legitimidade é essencial a correta instrução administrativa, qual seja, a produção de prova do fato positivo "irregularidade" cometida pela contribuinte, em inversão do ônus, a prova do fato negativo de que "não cometera irregularidade", transcreve ementa de decisão judicial exarada na apelação em Mandato de Segurança nº 75.335, do TFR, no sentido de que o processo fiscal não pode ser instaurado com base em mera presunção;

- ADVERTÊNCIA SOBRE O CONTROLE DE "LEGALIDADE" DOS ATOS ADMINISTRATIVOS PELA PRÓPRIA ADMINISTRAÇÃO: - os atos administrativos estão sujeitos a controle de legalidade, ou seja, de sua conformidade ante as "leis" num sentido amplo; esse controle pode ser exercido externamente pelo Judiciário ou internamente pelo próprio Poder Executivo; a Constituição de 1988 homenageou expressamente o controle dos atos administrativos pelo Poder Executivo, também chamado "auto controle da legalidade", no art. 5º, inciso LV, que em termos de garantia equiparou o processo administrativo ao judicial; justifica esta digressão porque as autoridades fazendárias não vêm apreciando os argumentos de constitucionalidade invocados pelos contribuintes, negando, assim, o seu direito a ter prestação do devido processo administrativo fiscal nos termos em que assegurado no dispositivo constitucional referido; nas razões que se seguem será abordado essencialmente tema constitucional, cuja não apreciação implicará nulidade do procedimento fiscal; não pretende extensão administrativa de efeitos de decisão judicial, como entendeu a autoridade julgadora singular; é notório que as decisões judiciais somente vinculam as partes do processo, salvo os efeitos *erga omnes*



daquelas proferidas em ações direta de declaração positiva ou negativa de constitucionalidade; invocou decisão judicial anterior como tema de argumentação e para ilustra a convicção da autoridade administrativa, até para evitar que a decisão venha a ser reformada posteriormente no Judiciário tornando inútil o processo administrativo fiscal;

- O AUTO DE INFRAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA: - neste item a recorrente repete os argumentos de defesa deduzidos na impugnação, destacando-se, em resumo, que: insurge-se contra a "opção" do Fisco pelo arbitramento do lucro; sendo o lançamento de competência vinculada a fiscalização não o poderia efetuar discricionariamente ao optar pelo arbitramento incorrendo o agente público em falta grave, o que implica em nulidade absoluta do procedimento; o extravio dos livros não é motivo suficiente para o arbitramento; se existem dados referentes à circulação de mercadorias a fiscalização os deveria ter considerado para apurar o lucro real; a margem de lucro bruto do segmento atacadista é em torno de 2% não sendo justo o arbitramento que utiliza como base de cálculo 15% da receita; naquela período a recorrente teve enorme prejuízo; era possível, reconstituir a contabilidade para fins de apuração do lucro real; a fiscalização não considerou os recolhimentos efetuados pela contribuinte; na seqüência, fls. 497 a 509 dos autos, tal como na impugnação, a recorrente discorre longamente sobre os sucessivos indexadores para atualização monetária do crédito tributário utilizados pelo Fisco, propugnando pela inconstitucionalidade das leis e decretos-leis que os instituíram, insurgindo-se, especificamente contra a conversão cruzeiro/BTNF e emprego da TRD;

- O AUTO DE INFRAÇÃO CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL: - renova os argumentos articulados em referência ao imposto de renda pessoa jurídica; a incidência desse tributo não segue o regime de competência, mas o de caixa; para lançá-lo deve a autoridade provar o efetivo ingresso de recursos; não incide sobre as vendas canceladas e naquelas que inadimpliu o comprador; o lançamento tomou em consideração apenas dados referentes à saída de mercadorias, logo não é devido; a tributação por presunção é confiscatória e já declarada inconstitucional pelos Tribunais Federais; não foi considerado o valor das importâncias já recolhidas a esse título; reitera as razões quanto ao auto de infração imposto de renda pessoa jurídica nos itens precedentes, bem assim quanto à COFINS, na medida em que inexistente comprovação do ingresso de faturamento; foi ignorado pela fiscalização a decisão do Egrégio S.T.F. que decretou a inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs. 2.445 e 2.449, editados em desacordo com a Constituição de 1988, volvendo o sistema do PIS ao determinado pela Lei Complementar nº 7, portanto, nula de pleno direito essa pretensão fiscal;

- O AUTO DE INFRAÇÃO CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - incide sobre o lucro bruto sendo imprescindível o levantamento real do resultado a fim de apurar a base de cálculo; não se poderia tolerar o arbitramento da base de cálculo pelas mesmas razões, anteriormente exaradas, quanto ao auto de infração do imposto de renda;

- O AUTO DE INFRAÇÃO IMPOSTO DE RENDA/FONTE: renova as razões articuladas quanto ao auto de infração do imposto de renda pessoa jurídica (relação de decorrência); a tributação foi feita por presunção pois inexistente prova da ocorrência do fato gerador do imposto de renda na fonte; o imposto não incide sobre o compromisso de distribuir mas sobre o adimplemento dessa obrigação pela sociedade;



- O REQUERIMENTO: pede seja conhecido o recurso voluntário tendo como legitimado a firmá-lo por sucessão tributária COMERCIAL DE ALIMENTOS ATIVO ITDA (sucessora) de SANTA THEREZINHA ATACADISTA DE ARMARINHOS LTDA.; e, no mérito, seja reformada a decisão de primeira instância declarando a insubsistência dos autos de infração fiscal referentes ao imposto de renda pessoa jurídica (base apurada por arbitramento), contribuição para o financiamento da seguridade social, programa de integração social, contribuição social sobre o lucro e imposto de renda retido na fonte, por ofensa à Constituição e à legislação tributária.

Estas, em síntese, as razões de defesa contidas no recurso voluntário impetrado pela contribuinte.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long tail, positioned to the right of the text "É o relatório."

VOTO

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Preliminares.

Em algumas passagens de seu recurso a contribuinte propugna pela nulidade do procedimento fiscal, ora alegando que o lançamento tributário não é discricionário mas vinculado, ora que não ocorreu o fato gerador do imposto de renda ou de contribuição, de outra feita, que havia condições de se apurar o lucro real. Todos esses argumentos aparecem entremeados com outros pertinente a questões de mérito e, na verdade, referem-se ao próprio mérito da autuação e como tal serão enfrentados. Não se trata de questões preliminares, no sentido técnico, que impeça ou prejudique a decisão de mérito.

No Processo Administrativo Fiscal da União as hipóteses de nulidade são aquelas arroladas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, quais sejam: os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo 59 não importaram em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo quando este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio, a teor do disposto no artigo 60 do referido diploma legal.

No caso dos autos não ocorreu nenhuma dessas hipóteses.

A recorrente, argüiu preliminar de ocorrência de "sucessão tributária", asseverando que a empresa SANTA THEREZINHA ATACADISTA DE ALIMENTOS LTDA. foi sucedida pela COMERCIAL DE ALIMENTOS ATIVOS LTDA (sucessora), à qual seria transferida a "sujeição passiva das obrigações tributárias da pessoa jurídica extinta (sucedida)". Esta referência encontra-se às fls. 487 e 489 dos autos.

Com certeza, houve engano da recorrente ao se referir à empresa pretensamente sucedida. A Santa Therezinha Atacadista de Alimentos Ltda. não é parte e nem foi autuada neste processo, mas sim em outro, o de nº 14052.004963/93-08, também objeto de recurso a este Colegiado Administrativo. O engano resta patente no final do recurso, quando pede seja reconhecida a sucessão da empresa SANTA THEREZINHA ATACADISTA DE ARMARINHOS LTDA. pela empresa COMERCIAL DE ALIMENTOS ATIVO LTDA., fls. 511/512 dos autos.

Houvesse ocorrido a sucessão estaríamos diante de uma hipótese de erro na identificação do sujeito passivo, mas não foi o que ocorreu.



Não houve a sucessão tributária alegada. A recorrente apenas alegou, mas nada comprovou a respeito. Deixou de trazer aos autos qualquer prova que fosse da alegada sucessão, como exemplo alterações contratuais, contrato social de constituição de empresa, distrato social, dentre outros.

Com base nas provas carreadas aos autos pelo Fisco, abundantes e irrefutáveis constata-se que a autuada, Santa Therezinha Atacadista de Armarinhos Ltda., operava em seu nome, conforme boletins de caixa "Caixa 2" apreendidos pela fiscalização., fls. 193 a 377 dos autos, assinados pelo sócio Célio José Covre; negociava com instituições financeiras, depositava, sacava, fazia aplicações financeiras, em seu nome e representada pelos indigitados verdadeiros proprietários, Sr. Célio José Covre, junto aos Banco Geral do Comércio S/A., Banco Bamerindus do Brasil S/A., Banco Safra S/A., e CITIBANK S/A., sendo que na ficha de assinatura junto ao Banco Geral do Comércio S/A., data de 16.08.89, consta os nomes dos Srs. Sulivam Pedro Covre, Celso Felício Covre e Célio José Covre, como sócios-gerentes, fls. 109, 110 e 116 dos autos.

Confirmado que não ocorreu a alegada sucessão a exigência tributária deveria ser, como de fato e de direito foi, constituída em nome da contribuinte.

A questão legitimidade da representação da sociedade no processo, para se defender, é o que tanto preocupa a recorrente. Preocupação compreensível, pois tendo o Fisco comprovado as fraudes nas alterações contratuais, tais como a introdução dos chamados "sócios laranjas"; assinatura nos contratos atribuídas aos "sócios laranjas", comprovadamente falsas; procuração com assinatura falsas dos "sócios laranjas" aos verdadeiros proprietários da empresa, atribuindo-lhes poderes para administrá-la, conforme laudo de "exame documentoscópico (grafotécnico)", fls. 103 a 108, e demais documentos de fls. 109 a 119, a empresa não teria condições de ser representada pelos "sócios laranjas", pois seria necessário, novamente, falsificar suas assinaturas. Por outro lado, a representação pelos verdadeiros proprietários, em nome da própria Santa Therezinha Atacadista de Armarinhos Ltda., ora recorrente, além de confirmar a fraude da alteração contratual também o seria com base em procuração comprovadamente fraudada.

Desse modo, considero a sociedade legitimamente representada, não pela empresa Comercial de Alimentos Ativo Ltda., vez que sucessão não houve, mas pelos verdadeiros sócios da empresa, eis que a impugnação foi assinada pelos Srs. Sulivam Pedro Covre e Celso José Covre, e o recurso voluntário por esse último, fls. 512.

Por estas razões, rejeito a preliminar suscitada e passo ao mérito.

AUTO DE INFRAÇÃO - IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA.

A empresa teve os lucros arbitrados em virtude de não ter exibido ao Fisco a sua escrituração comercial/fiscal.

Intimada a apresentar a sua escrituração, fls. 75, a empresa respondeu "...que não foi possível atender à solicitação de documentos fiscais por motivo os mesmos terem sido estraviados (sic).", fls. 77.



Jamais demonstrou interesse ou procurou apresentar a escrituração.

Deixou de comprovar nos autos a adoção das providências obrigatórias, nos casos de extravio, deterioração ou destruição de documentário fiscal (livros, fichas, ou papéis de interesse da escrituração), tais como publicação de aviso concernente ao fato em jornal de grande circulação, comunicação ao órgão competente do Registro do Comércio, dentro de 48 (quarenta e oito) horas da ocorrência. Também não comprovou ter providenciado a legalização de nova escrituração, mediante reconstituição da escrita, consoante determinado no artigo 165 e seus §§ 1º e 2º do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 (RIR/80), que têm por matriz legal o artigo 10 e seu § único do Decreto-lei nº 486/69.

Nestas circunstâncias e como a empresa não vinha cumprindo suas obrigações fiscais só restou ao Fisco arbitrar os lucros da empresa.

Este procedimento revela-se absolutamente correto face à legislação de regência e em consonância com a jurisprudência administrativa pertinente.

O artigo 44 do Código Tributário Nacional define que a base de cálculo do imposto de renda é o montante, **real, arbitrado ou presumido**, da renda ou dos proventos tributáveis.

Por sua vez o artigo 153 do RIR/80 estabeleceu, com fulcro no citado dispositivo do CTN, que a base de cálculo do imposto é o **lucro real, presumido ou arbitrado**, correspondente ao período-base de incidência.

As pessoas jurídicas sujeitas ao regime tributário com base no **lucro real**, definido nos artigos 154 a 388 do RIR/80, se obrigam a manter escrituração completa de todas as suas operações, com observância das disposições das leis comerciais e fiscais considerando que o lucro real é o lucro líquido do exercício, determinado contabilmente, devidamente ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo Regulamento do Imposto de Renda, a teor do disposto nos artigos 154 a 157 do RIR/80.

De acordo com o disposto no § único do artigo 195 do CTN, os livros obrigatórios de escrituração comercial ou fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Disposição de teor semelhante consta do artigo 165 do RIR/80, que tem por matriz legal o artigo 4º do Decreto-lei nº 486/69.

Já a tributação pelo regime do **lucro arbitrado**, disciplinado nos artigos 399 a 404 do RIR/80, é reservada aos casos em que o contribuinte sujeito à tributação com base no lucro real não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras de que trata o artigo 172 do RIR/80; o contribuinte recusar-se a apresentar os livros ou documentos da sua escrituração à autoridade tributária; a escrituração mantida pelo contribuinte conter vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou presumido, ou revelar evidentes indícios de fraude; dentre outras hipóteses de arbitramento.



Portanto o arbitramento dos lucros não se traduz em punição, mas tão somente em uma forma legal de se determinar a base de cálculo do imposto, em parâmetros confiáveis, nas hipóteses em que impossível a determinação da base de cálculo pelo regime do lucro real.

No caso dos autos o arbitramento ocorreu com fulcro no artigo 399, inciso I, do RIR/80, reserva legal para a hipótese em que a contribuinte não mantém escrituração com observância das disposições das leis comerciais e fiscais ou não elabora as demonstrações financeiras.

A assertiva da recorrente de que era possível determinar o lucro real a partir de efeitos fiscais no âmbito do ICM em nada lhe socorre, visto que não mantinha escrituração comercial/fiscal. Se mantinha não a apresentou ao fisco. Se extraviou toda a escrituração, relativa aos quatro exercícios fiscalizados, deixou a contribuinte de providenciar a sua reconstituição.

A obrigação de escriturar, com observância das disposições das leis comerciais e fiscais, é da contribuinte e, da mesma forma, a obrigação de determinar o lucro real também é sua e não do Fisco.

Os efeitos fiscais do ICM, (notas fiscais, livros de saídas de mercadorias, etc.), se prestam apenas a identificar o montante da receita das vendas, revelando-se um parâmetro seguro e confiável, elegido pela legislação fiscal do imposto de renda em um dos critérios para quantificar a base de cálculo para o arbitramento, a receita de vendas de mercadorias, aliás o primeiro critério entre diversos outros, por ser o mais confiável.

Apenas o conhecimento das receitas de vendas de mercadorias não autoriza a conclusão a que chegou a recorrente de, com base nelas, ser possível apurar o lucro real.

A determinação do lucro real exige o conhecimento de todas as receitas e resultados operacionais e não operacionais, de todos os custos e despesas da empresa, bem como sua regular escrituração e comprovação, além da elaboração das demonstrações financeiras.

O argumento da recorrente de que o Fisco agiu discricionariamente não procede. O Fisco não exerceu nenhuma opção, até porque não lhe é dado escolher ou optar (no sentido de escolher discricionariamente) por qualquer dos três regimes tributários definidos na legislação fiscal.

Se a contribuinte mantém escrituração completa a tributação deve ocorrer com base no lucro real, podendo o Fisco ajustá-lo para exigir eventuais diferenças de imposto em virtude de alguma inexatidão ou irregularidade cometida pela contribuinte que tenha reduzido indevidamente a base de cálculo do imposto, mas que não torne a escrituração imprestável ou deixe de oferecer segurança na determinação do lucro real, ou seja, sempre tendo presente a existência de escrituração regular e em boa ordem e guarda, que possa ser examinada.

Caso contrário, inexistindo escrituração, forçosamente o Fisco dev arbitrar os lucros, eis que submetido à competência plenamente vinculada, com evocou a própria recorrente, sob pena de responsabilidade funcional.



Foi o que ocorreu no caso presente.

A expressão "...optando-se pelo arbitramento do lucro,..." utilizada pelo autuantes, na descrição dos fatos, logo no início do "termo de encerramento de fiscalização", fls. 446, foi apenas uma forma de noticiar o arbitramento, que em absoluto significou a escolha entre dois regimes tributários, até porque, a situação fática encontrada na empresa é que determinou a aplicação do regime tributário do lucro arbitrado, como de fato e de direito foi arbitrado.

Face à legislação de regência e à constatação de inexistência de escrituração não restava ao Fisco e nem à contribuinte outra forma de tributação, legalmente válida, que não a do regime do lucro arbitrado.

Não houve nenhuma opção, mas sim a constituição do crédito tributário utilizando-se o regime adequado à situação encontrada na empresa, a qual não trouxe aos autos nenhum fato diferente dos narrados no processo.

Outra alegação da empresa desprovida de fundamento é a de que o Fisco não considerou valores de imposto já pago, porém deixou de fazer qualquer prova de eventuais pagamentos que tivesse realizado antes do lançamento tributário, sendo este um dos motivos da instauração da ação fiscal, exatamente para exigir os tributos que não vinham sendo recolhidos às burras da Fazenda Nacional.

Aliás, é de se destacar, neste passo, que todos os argumentos da recorrente rebatidos neste voto foram enfrentados pela ilustre autoridade julgadora recorrida, ao passo que a recorrente limitou-se a repeti-los sem nada de substancial opor aos fundamentos da decisão monocrática.

Pelo exposto, a decisão *a quo* deve ser prestigiada, nesta parte, mantendo-se a exigência tributária com base no lucro arbitrado.

AUTO DE INFRAÇÃO - IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

O § 2º do artigo 41 da Lei nº 8.383/91, dispõe que o lucro arbitrado, diminuído do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social, será considerado distribuído aos sócios ou a ao titular da empresa e tributado exclusivamente na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

A exigência de imposto de renda retida na fonte, ora discutida, refere-se aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a setembro e dezembro de 1992, conforme auto de infração de fls. 25/26 e seus quadros demonstrativos de fls. 21 a 24, 27, 62, 64/68, 70 e 73.

Confirmado o arbitramento dos lucros, o lançamento tributário conforma-se ao disposto na legislação de regência, acima referida, eis que, na hipótese de arbitramento, os lucros, diminuído o imposto de renda exigido da pessoa jurídica e a Contribuição Social, são considerados, por força de lei, automaticamente distribuídos aos sócios e tributados exclusivamente na fonte.

Mantenho a decisão recorrida.



AUTO DE INFRAÇÃO - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

A exigência da Contribuição Social sobre o Lucro, foi lançada com fulcro na legislação de regência capitulada no auto de infração, fls. 35/36 e no relatório deste acórdão.

Igualmente, mantido o arbitramento dos lucros, deve ser mantida, uma vez que a recorrente nada de novo trouxe aos autos que pudesse ensejar a revisão do decisório de primeiro grau, no particular.

AUTO DE INFRAÇÃO - PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL

A exigência foi constituída com fulcro nos dispositivos dos Decretos-leis nº 2.445 e 2.449, de 1988, segundo capitulado no auto de infração de fls. 45/46.

O Senado Federal, por meio da Resolução nº 49, publicada no D.O.U., de 10 de outubro de 1.995, suspendeu a execução dos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, de 1.988, em virtude destes diplomas terem sido declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, conforme decisão definitiva proferida no Recurso Extraordinário nº 148.754-2/210/Rio de Janeiro.

Com esta Resolução do Senado os dois mencionados decretos-leis, que haviam modificado parte das normas de incidência da contribuição para o PIS, deixaram de ter qualquer eficácia normativa, restaurando-se a plena eficácia das normas por eles afetadas, o que significa dizer que as contribuições devidas ao PIS voltaram a ser reguladas inteiramente pelas normas contempladas na Lei Complementar nº 07/70, com as modificações da Lei Complementar nº 17/73.

O Poder Executivo buscando se adaptar ao novo ordenamento jurídico imposto pela Resolução acima citada, ao expedir a Medida Provisória nº 1.175, de 27.10.95, republicação da Medida Provisória nº 1.142, de 29.09.95, introduziu o inciso VIII ao artigo 17 desta, e reedições posteriores, dispondo sobre o cancelamento dos lançamentos relativos à parcela da contribuição ao PIS exigida na forma do Decreto-lei nº 2.445, de 29 de junho de 1.988, e do Decreto-lei nº 2.449, de 21 de julho de 1.988, na parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar nº 07, de 7 de setembro de 1.970.

A meu ver, entendo que a determinação contida na Medida Provisória retrocitada, é no sentido de se constituir um novo lançamento, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, pois que se tem que determinar novamente a matéria tributável, com observância das disposições das Leis Complementares nºs. 07/70 e 17/73, verificar a composição da base de cálculo da contribuição, prazos de vencimento com reflexos nos cálculos da correção monetária, dos encargos moratórios e da multa de lançamento de ofício, aplicar a alíquota adequada, calcular o montante do tributo devido e inclusive reabrir prazo para o contribuinte se manifestar. Tudo de acordo com o algoritmo do lançamento tributário esculpido no artigo 142 do Código Tributário Nacional.

A inovação, modificação ou aperfeiçoamento do lançamento se traduz em novo lançamento, o qual deve se subsumir às regras do CTN, especialmente de seu artigo 173, bem como às do Processo Administrativo Fiscal da União (notificação



ao contribuinte e reabertura de prazos para defesa e recursos), conforme assentado na remansosa jurisprudência administrativa pertinente, consolidada ao longo das últimas décadas.

É necessário também ter presente o ordenamento contido no artigo 145 do Código Tributário Nacional de que o lançamento, regularmente notificado ao sujeito passivo, só pode ser alterado em virtude de: impugnação do sujeito passivo; recurso de ofício; e iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149 do CTN.

Dessa forma, considero prejudicado o lançamento da contribuição ao PIS, como um todo, pois que maculada sua fundamentação legal, elemento este essencial à formalização e exigência do crédito tributário.

Dou provimento ao recurso, nesta parte, para excluir a exigência da contribuição ao PIS, ressalvado o direito de a repartição competente constituir novo lançamento observadas as normas jurídicas vigentes.

AUTO DE INFRAÇÃO - CONTRIBUIÇÃO AO FUNDO DE INVESTIMENTO SOCIAL - FINSOCIAL

A contribuinte, desde a impugnação, estabeleceu litígio em relação a todas as exigências.

Em grau de recurso, este também foi o seu desejo, até porque ao discordar do arbitramento dos lucros, implicitamente discorda das exigências reflexas relativas às contribuições sociais e imposto de renda na fonte.

Ao formular o seu recurso, a contribuinte cometeu algumas imprecisões incluindo razões contra a exigência do PIS no item em que tratou da COFINS e referindo-se às contribuições sociais genericamente nos itens relativos à COFINS e à Contribuição Social.

No que pertine à exigência da contribuição ao Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, a decisão recorrida deve ser reformada parcialmente.

A questão tratada neste item, a respeito da inconstitucionalidade ou legalidade da contribuição ao FINSOCIAL, foi definitivamente decidida pelo Supremo Tribunal Federal, que considerou legítima a contribuição, mas inconstitucional a elevação de sua alíquota, a partir de setembro de 1.989, com a edição da Lei nº 7.787, de 30.07.89 e outras que vieram a majorar o seu percentual.

No que se refere à alíquota do FINSOCIAL, a matéria comportou controvérsias no Poder Judiciário, mas hoje encontra-se pacificada com a manifestação do Supremo Tribunal Federal, que na sessão plenária do dia 18 de dezembro de 1.992, julgando o Recurso Extraordinário 150764-1/PE, onde a impetrante era uma empresa comercial, declarou a inconstitucionalidade do artigo 9º, da Lei nº 7.689, de 15.12.88; do artigo 7º, da Lei nº 7.787, de 30.06.89; do artigo 1º da Lei nº 7.894, de 24.11.89; e do artigo 1º da Lei nº 8.147, de 28.12.90, que majoraram a alíquota do FINSOCIAL.



Em consequência, a Medida Provisória nº 1.142/95, artigo 17, inciso III, e respectivas reedições, determinaram o cancelamento da exigência correspondente ao FINSOCIAL das empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, na alíquota superior a 0,5%, com exceção dos fatos geradores ocorridos no exercício de 1.988, onde prevalece à alíquota de 0,6% por força do artigo 22 do Decreto-lei nº 2.397/87.

Assim, dou provimento parcial ao recurso, para cancelar a exigência da contribuição na parte em que exigida à alíquota superior a 0,5% (meio por cento).

AUTO DE INFRAÇÃO - CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Neste item, inicialmente, cabe alertar que a recorrente repetiu argumento de defesa de que o Fisco não considerou o valor das importâncias já recolhidas a esse título, entretanto, quer na impugnação, quer no recurso voluntário, deixou de trazer aos autos provas de que realmente tivesse feito algum recolhimento a título de COFINS.

A ilustre autoridade julgadora em primeira instância enfrentou a questão informando que nenhum recolhimento foi efetuado, fundamento que a recorrente não logrou rebater em grau de recurso.

De qualquer forma, a consideração de pagamentos eventualmente efetuados é mera matéria de execução, resumindo-se a um encontro de contas caso a contribuinte, quando da execução deste acórdão, venha a comprovar recolhimentos a título de COFINS.

As dúvidas que pairavam sobre a constitucionalidade da exigência da COFINS não mais perduram com a manifestação pelo Supremo Tribunal Federal que, ao apreciar a Ação Direta de Constitucionalidade nº 01-01-DF, declarou a constitucionalidade da Lei Complementar nº 70/91, convalidando, assim, a cobrança da COFINS.

A base de cálculo da contribuição é o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e de serviços e de serviços de qualquer natureza, segundo disposto no artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91.

Na sua apuração, segue o regime de competência e não o de caixa, como pretende a recorrente, até porque à COFINS aplicam-se, no que couber, as normas relativas ao imposto de renda das pessoas jurídicas, a teor do disposto no § único do artigo 10 da Lei Complementar nº 70/91.

Os ajustes admitidos na base de cálculo da contribuição, inclusive exclusão das vendas canceladas, são aqueles previstos no § único do artigo 2º do referido diploma legal, não contemplando eventuais inadimplência dos compradores, porém, a exclusão de vendas canceladas, se não efetuada pela contribuinte nos seus livros fiscais do ICM, é matéria que demanda prova, não bastando apenas alegar e, no presente caso, a recorrente deixou de produzir qualquer prova, pródiga que foi no alegar.



Mantenho a decisão singular, no particular.

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

Nesta parte, a recorrente despendeu vasta argumentação no sentido da inconstitucionalidade da legislação que regula a atualização monetária dos créditos tributários da União e de seus indexadores.

A autoridade julgadora recorrida enfrentou a matéria, em sua maior parte adequadamente, às fls. 477/478 dos autos, *in verbis*:

"Quanto à improcedência dos autos pleiteada por conta de inconstitucionalidade das leis que regem a atualização monetária dos créditos tributários da União e a aplicação da TRD como juros de mora, cumpre notar que nos demonstrativos de cálculos dos impostos e contribuições, as base tributáveis foram primeiramente expressas em moeda à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores 1989 a 1992, sendo calculados os impostos e contribuições devidas, e indexados conforme prevê a legislação, observadas as seguintes normas, vejamos:

- a partir de 28.02.86 e até 31.01.89, os débitos serão corrigidos monetariamente de acordo com as regras do Decreto-lei nº 2.323/87. Os débitos vencidos e não pagos até janeiro/89, devem ser convertidos em cruzados novos (Lei 7.730/89);

- a partir de 02.01 e até 30.06.89, os débitos serão atualizados com base na Lei nº 7.738/89;

- a partir de 01.07.89 e até 01.02.91, os débitos serão indexados de acordo com a Lei nº 7.799/89. Sobre a conversão dos débitos vencidos em BTN Fiscal, inclusive tabela de multiplicadores do valor original do tributo, o contribuinte poderá consultar o Ato Declaratório - CSAR 23/89;

- em fevereiro/91, os débitos em BTN Fiscal foram convertidos para cruzeiro pelo valor de Cr\$ 126,8621 (Lei 8.177/91), sobre eles passando a incidir juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária - TRD acumulada, calculados desde o dia em que o débito deveria ter sido pago (a partir de 04.02.91), até o dia anterior ao do seu efetivo pagamento (Lei nº 8.218/91, art. 3º);

- a partir de 02.01.92, os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, constituídos ou não, vencidos até 31.12.91, e não pagos até 02.01.92, serão corrigidos com base na legislação aplicável e convertidos, nessa data, em quantidades de UFIR diária (Lei nº 8.383/91, art. 54 e parágrafo 3º); e

- quanto aos juros de mora calculados até 02.01.92, serão, também, convertidos em quantidade de UFIR, em 02.01.92. Sobre a parcela correspondente ao tributo, convertida em quantidade de UFIR, incidirão juros moratórios à razão de 1% (um por cento), por mês-calendário ou fração, a partir de fevereiro/92, inclusive, além da multa de mora ou de ofício (Lei nº 8.383/91, art. 54, parágrafo 1º e 2º).



Portanto não há que se falar em ofensa aos dispositivos do Código Tributário e nem de aplicação retroativa da legislação, e sim, de mera atualização monetária dos créditos tributários não pagos nos seus respectivos vencimentos.”.

Em relação a essa matéria, em grau de recurso a recorrente se limitou a repetir os argumentos da impugnação, sem declinar os motivos pelos quais discorda do julgado singular, nesta parte.

Assim, exceto no que se refere aos cálculos dos encargos moratórios com base na Taxa Referencial Diária, que será apreciado em item específico deste voto, no mais, a decisão recorrida resta prestigiada pelos seus legais fundamentos, acima transcritos.

ENCARGOS MORATÓRIOS - TAXA REFERENCIAL DIÁRIA

A decisão monocrática deve ser revista no que se refere à incidência dos encargos moratórios, calculados com base na Taxa Referencial Diária - TRD.

O cálculo dos juros de mora com base na Taxa Referencial Diária - TRD foi definido, primeiramente, no artigo 3º da Medida Provisória nº 298/91, publicada no D.O.U. de 30.07.91.

Anteriormente, a TRD acumulada incidia sobre os débitos para com a Fazenda Nacional como fator de atualização monetária, com fulcro no artigo 9º da Lei nº 8.177/91 e, posteriormente, com base nos artigos 3º e 13 da Medida Provisória nº 297/91, publicada no D.O.U. de 29.06.91

Entretanto, a utilização da TRD como fator de atualização monetária não foi admitida pelo Poder Judiciário, em virtude de representar uma taxa média mensal líquida de remuneração de aplicações financeiras captadas pelas instituições do mercado financeiro, que necessariamente não representava a perda do poder aquisitivo da moeda nacional, visto que o custo das aplicações financeiras se submetem às regras de mercado, não se caracterizando com índice de atualização monetária.

Posteriormente, a Medida Provisória nº 298/91 foi convertida na Lei nº 8.218/91, publicada no D.O.U. de 30.08.91, que em seu artigo 3º confirmou o artigo 3º da M.P. nº 298/91, que instituiu a incidência dos juros de mora equivalentes à TRD acumulada.

O artigo 30 da Lei nº 8.218/91 deu nova redação ao artigo 9º da Lei nº 8.177/91, de 1º de março de 1991, autorizando a incidência dos juros de mora equivalentes à TRD sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional.

Com base, nesse último dispositivo legal o Fisco passou a exigir juros de mora sobre os débitos não pagos no vencimento, já a partir de fevereiro de 1991.

Ocorre que, antes da Medida Provisória nº 298/91 e da Lei nº 8.218/91, não existia previsão legal para cobrança de juros de mora com base na TRD.



Uma vez autorizada, legalmente, tal incidência, a mesma somente poderia ocorrer a partir da entrada em vigor da lei que a instituiu. A lei só retroage para beneficiar o contribuinte, nunca para prejudicá-lo e lei que dá nova redação a dispositivo legal já em vigor considera-se lei nova que só entra em vigor na data de sua publicação, não podendo seus efeitos ocorrer retroativamente, a teor do disposto no § 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro.

No que se refere aos encargos moratórios, é pacífico neste Conselho de Contribuintes, por suas diversas Câmaras, o entendimento de que, por força do disposto no artigo 101 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional) e no parágrafo 4º do artigo 1º do Decreto-lei nº. 4.567/42 (Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro), a Taxa Referencial Diária - TRD só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei nº 8.218/91.

Esse entendimento foi corroborado pela Câmara Superior de Recurso Fiscais, segundo Acórdão nº CSRF/01-1.773, prolatado na assentada de 17.10.94, que teve como Relator o ilustre ex-Conselheiro Carlos Emanuel dos Santos Paiva.

Dou provimento parcial ao recurso, nesta parte, para excluir a incidência dos encargos moratórios calculados com base na TRD, no período anterior ao mês de agosto de 1991, prevalecendo nesse período a exigência dos juros de mora a 1% (um por cento) ao mês.

Pelas razões expostas, oriento o meu voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir a exigência da contribuição ao PIS/Faturamento; reduzir a alíquota aplicável à contribuição ao FINSOCIAL/Faturamento para 0,5% (meio por cento); e excluir a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991.

Brasília - DF, em 15 de maio de 1996.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER - RELATOR